



Entscheid vom 19. September 2014 (510 14 15)

Vertretungsverhältnis

Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Steuerrichter Dr. P. Spitz, Dr. L. Schneider, Dr. P. Leumann, Steuerrichterin M. Elbert, Gerichtsschreiber D. Brügger

Parteien **A.,**

Rekurrent

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rheinstrasse 33,
4410 Liestal,

Rekursgegnerin

betreffend **Staatssteuer 2011**

Sachverhalt:

1. Mit Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2011 vom 22. August 2013 wurde der Pflichtige amtlich eingeschätzt.

2. Am 24. Oktober 2013 ging die Steuererklärung samt Belegen bei der Steuerverwaltung, welche die Eingabe als Einsprache entgegennahm, ein.

3. Mit Einsprache-Entscheid vom 4. November 2013 trat die Steuerverwaltung auf die Einsprache infolge verpasster Rechtsmittelfrist nicht ein.

4. Mit Eingaben vom 18. Februar und 14. April 2014 erhob der Pflichtige mit dem Begehren, auf die Einsprache sei einzutreten und die Angelegenheit zur materiellen Beurteilung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen, Rekurs. Zur Begründung machte er geltend, erst aufgrund einer Abrechnung der Ausgleichskasse des Kantons B. habe er davon Kenntnis erhalten, dass für das Jahr 2011 veranlagt worden sei. Eine Veranlagungsverfügung habe er nie erhalten. Die Treuhandfirma verfüge weder über ein Mandat noch eine Vollmacht.

5. Mit Vernehmlassung vom 17. April 2014 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie aus, mit Schreiben vom 20. Dezember 2010 habe der Pflichtige die C. AG als Vertreterin ernannt. Gestützt darauf sei derselben die angefochtene Veranlagungsverfügung eröffnet worden. Eine von der Vertreterin verschuldete Verspätung sei dem Rekurrenten zuzurechnen.

6. Anlässlich der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Anträgen fest.

Das Steuergericht zieht in Erwägung:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 2 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.-- pro Steuerjahr nicht übersteigt, vom Präsidenten und zwei Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt. Aufgrund dessen, dass im Parallellfall betreffend direkte Bundessteuer 2011 der umstrittene Steuerbetrag die Grenze von Fr. 8'000.-- übersteigt, was zur Folge hat, dass der Fall gemäss § 129 Abs. 3 StG durch den Präsidenten und vier Richterinnen und Richter des Steuergerichts zu beurteilen ist, ist der vorliegende Fall aus prozessökonomischen Gründen demselben Spruchkörper, d.h. der Kammer zur Beurteilung zu unterbreiten.

2. Bevor eine Streitsache materiell zu beurteilen ist, sind von Amtes wegen die Sachurteilsvoraussetzungen zu prüfen. Das Steuergericht als Rekursinstanz tritt nämlich nur dann auf einen Rekurs ein und prüft diesen materiell, wenn die Sachurteilsvoraussetzungen erfüllt sind. Darüber entscheidet es als Rechtsfrage von Amtes wegen. Dazu gehört auch die Beurteilung der Frage, ob der Rekurs innert der Rechtsmittelfrist ergangen ist (vgl. Rhinow/Koller/Kiss, Öffentliches Prozessrecht und Justizverfassungsrecht des Bundes, u.a. Basel 1996, N 947-953 und N 1217 ff.).

a) Gegen Einsprache-Entscheide können gemäss § 124 Abs. 1 StG der Steuerpflichtige und bezüglich der Staats- und Gemeindesteuer die Gemeinde innert 30 Tagen nach der Zustellung beim Steuergericht schriftlich Rekurs erheben. Für die Berechnung der Fristen gilt gemäss § 5 Abs. 1 des Verwaltungsverfahrensgesetzes (VwVG) vom 13. Juni 1988 das Gesetz über die Organisation der Gerichte (Gerichtsorganisationsgesetz, GOG) vom 22. Februar 2001. Bei der Berechnung von Fristen wird nach § 46 Abs. 1 GOG der Tag, an dem die Frist zu laufen beginnt, nicht mitgezählt. Für den Fall, dass der letzte Tag ein Samstag, ein Sonntag oder ein staatlich anerkannter Feiertag ist, endet die Frist am nächstfolgenden Werktag. Als Feiertage im Sinne dieser Bestimmung gelten auch Tage, an denen die Büros der kantonalen Verwaltung ganztägig geschlossen sind (§ 46 Abs. 2 GOG). Die Frist ist gemäss § 46 Abs. 3 GOG eingehalten, wenn die Handlung während ihres Laufes vorgenommen wird. Schriftliche Eingaben und Geldsendungen müssen spätestens am letzten Tag der Frist bei der Bestimmungsstelle eingetroffen oder für sie der schweizerischen Post übergeben sein.

Gesetzliche Fristen können nicht erstreckt werden. Im Versäumnisfall tritt die Behörde auf die Eingabe nicht ein (§ 5 Abs. 2 VwVG).

b) Vorliegend wurde der Einsprache-Entscheid vom 4. November 2013 per Einschreiben versandt und gemäss dem elektronischen Suchsystem "Track & Trace" der Post am 11. November 2013 zugestellt. Die Rekursfrist von 30 Tagen hat somit am 12. November 2013 zu laufen begonnen und am 11. Dezember 2013 geendet. Der am 18. Februar 2014 der Post übergebene Rekurs erfolgte damit grundsätzlich verspätet.

3. Der Rekurrent macht geltend, der Einsprache-Entscheid sei zu Unrecht an die C. AG eröffnet worden, habe diese doch weder über ein Mandat noch eine Vollmacht verfügt. Die Steuerverwaltung hält dafür, mit Schreiben vom 20. Dezember 2010 sei die Vertreterin ernannt worden, so dass der Einsprache-Entscheid zu Recht an dieselbe eröffnet worden sei.

a) Fehlerhaft ist eine Verfügung, wenn sie inhaltlich rechtswidrig ist oder in Bezug auf ihr Zustandekommen, d.h. die Zuständigkeit und das Verfahren bei ihrer Entstehung, oder in Bezug auf ihre Form Rechtsnormen verletzt. Die Verfügung kann ursprünglich fehlerhaft sein oder nachträglich fehlerhaft werden. Die ursprünglich fehlerhafte Verfügung ist bereits bei ihrem Erlass mangelhaft, widerspricht somit schon in diesem Zeitpunkt dem objektiven Recht. Die nachträglich fehlerhafte Verfügung ist dagegen im Zeitpunkt ihres Erlasses rechtmässig. Sie wird erst infolge veränderter Tatsachen oder Rechtsgrundlagen mangelhaft (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Auflage Zürich/St. Gallen 2010, N 947; vgl. auch Tschannen/Zimmerli/Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, § 31 Rz. 10 ff.). Fehlerhafte Verwaltungsakte sind in der Regel nicht nichtig, sondern nur anfechtbar, und sie werden durch Nichtanfechtung rechtsgültig. Bei der Abgrenzung zwischen blosser Anfechtbarkeit und Nichtigkeit folgt die jüngere Rechtsprechung der so genannten Evidenztheorie. Danach ist eine Verfügung nichtig, wenn der ihr anhaftende Mangel besonders schwer und offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und zudem die Rechtssicherheit dadurch nicht ernsthaft gefährdet wird. Nichtigkeit bedeutet absolute Unwirksamkeit einer Verfügung. Eine nichtige Verfügung entfaltet keinerlei Rechtswirkungen. Sie ist vom Erlass an (ex tunc) und ohne amtliche Aufhebung rechtlich unverbindlich. Die Nichtigkeit ist nur ausnahmsweise anzunehmen. Als Nichtigkeitsgründe fallen hauptsächlich schwerwiegende Verfahrensfehler und schwerwiegende Form- oder Eröffnungsfehler sowie die Unzuständigkeit der verfügenden Behörde in Betracht. Dagegen haben inhaltliche Mängel nur in seltenen

Ausnahmefällen die Nichtigkeit einer Verfügung zur Folge. Die Nichtigkeit ist von Amtes wegen zu beachten und kann von jedermann jederzeit geltend gemacht werden. Wer aufgrund einer Verfügung handelt, die an einem offenkundigen oder doch leicht erkennbaren Mangel leidet, verdient keinen Vertrauensschutz. Im Einzelnen müssen folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit die Rechtsfolge der Nichtigkeit einer Verfügung eintritt: a) Die Verfügung muss einen besonders schweren Mangel aufweisen; b) der Mangel muss offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar sein; c) die Nichtigkeit darf die Rechtssicherheit nicht ernsthaft gefährden. Es ist zudem eine Abwägung zwischen dem Interesse an der Rechtssicherheit und dem Interesse an der richtigen Rechtsanwendung erforderlich (vgl. zum Ganzen: Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., N 949 ff. mit Hinweisen; vgl. auch Tschannen/Zimmerli/Müller, a.a.O., § 31 Rz. 11 ff.; Zweifel/Casanova, a.a.O., § 26 Rz. 4; Imboden/Rhinow, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, 6. Auflage. Basel 1986, Nr. 40 S. 239 ff.; Nr. 77 S. 477 und Nr. 78 S. 483).

b) Die Würdigung des Eröffnungsmangels als anfechtbar oder nichtig vermag die Rechtsfolgen des Mangels nur unzureichend zu umschreiben (vgl. Zweifel in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 41 StHG N 40). Dies, da die Folgen eines Eröffnungsmangels richtigerweise aufgrund einer Interessensabwägung bestimmt werden müssen. Sinn und Zweck dieser Abwägung ist, die Partei vor Nachteilen, die sie infolge des Mangels erleiden würde, zu schützen. Dem Rechtsschutzinteresse ist deshalb genüge getan, wenn die objektiv mangelhafte Eröffnung trotz des Mangels ihren Zweck erreicht hat. Ausschlaggebend ist, ob die Partei im konkreten Fall tatsächlich irregeführt und benachteiligt wurde. Die Mangelhaftigkeit der Eröffnung hat also nur Folgen, wenn die Betroffenen deswegen einem Irrtum unterliegen und aufgrund dieses Irrtums einen Nachteil erleiden (vgl. Kölz/Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3. Aufl., Zürich 2013, N 639 ff., mit weiteren Hinweisen). Als mögliche Rechtsfolge einer mangelhaften Eröffnung kommt die Nichtauslösung des Fristenlaufs in Frage. Dies gilt insbesondere für die Fälle, in denen eine Verfügung fälschlicherweise dem Pflichtigen anstatt dessen Vertreter eröffnet wurde (vgl. Stadelwieser, Die Eröffnung von Verfügungen, St. Gallen 1994, S. 157). In einem solchen Fall erwächst die Verfügung nicht in Rechtskraft.

c) Das Steuergesetz regelt die vertragliche Vertretung im Veranlagungsverfahren nicht ausdrücklich. Gemäss Kurzmitteilung Nr. 192 der Steuerverwaltung vom 13. Januar 1993 werden die Anforderungen an die Vollmachtserteilung im Veranlagungs- und dazugehörigen Einspracheverfahren nicht so streng gehandhabt, wie im anschliessenden Rekurs- bzw.

Beschwerdeverfahren vor den Gerichtsbehörden. Im Veranlagungs- und Einspracheverfahren genügt es, wenn das Vertretungsverhältnis auf irgendeine Weise für die Steuerverwaltung ersichtlich wird. Eine formelle (schriftliche) Vollmacht ist nicht unbedingt erforderlich. Ein Hinweis auf der Steuererklärung, wonach bei allfälligen Rückfragen von Seiten der Steuerverwaltung der Anwalt bzw. der Treuhänder des Pflichtigen zu kontaktieren sei, entfaltet jedoch im Hinblick auf die Zustellung der Veranlagung keine Wirkung. Diese ist dem Steuerpflichtigen weiterhin selber zu eröffnen.

d) Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung darf bei Fehlen einer klaren schriftlichen Vollmacht ein Vertretungsverhältnis, vor allem im Hinblick auf das Steuergeheimnis, nur angenommen werden, wenn sich aus den Umständen eine eindeutige Willensäußerung des Steuerpflichtigen auf Bevollmächtigung eines Dritten ergibt. Andernfalls gilt die Vermutung, dass keine Vollmacht erteilt wurde und die Verfügungen und Entscheide sind dem Steuerpflichtigen selbst zu eröffnen. Ein Hinweis in der Steuererklärung auf die Auskunftsadresse sowie an diese Adresse getätigte Rückfragen reichen zur Annahme eines Vertretungsverhältnisses nicht aus (vgl. zum Ganzen: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA], Bd. 67, S. 391 ff., E. 2a).

e) Vorliegend hat der Pflichtige der Steuerverwaltung mit Eingabe vom 20. Dezember 2010 mitgeteilt, dass die Zusammenarbeit mit der Treuhandfirma D. AG zu Ende gegangen sei. Vor kurzem habe man eine neue Treuhandfirma, nämlich die „E., unmittelbar in unserer Nähe, in unserer Wohngemeinde F. gefunden, welche die Zusammenarbeit in Zukunft stark vereinfachen und optimieren werde“. Gestützt auf diese Eingabe hat die Steuerverwaltung die C. AG mit Sitz in G. als Vertreterin des Pflichtigen aufgenommen und die Korrespondenz ab diesem Zeitpunkt an dieselbe gerichtet. Entsprechend wurde auch im Adressfeld des Steuerklärungsformulars für das Steuerjahr 2010, welches anfangs des Jahres 2011 versandt wurde, die C. AG eingesetzt. Die so adressierte Steuererklärung 2010 wurde, unterzeichnet vom Pflichtigen, eingereicht. Für Rückfragen wurden die privaten und geschäftlichen Telefonnummern des Pflichtigen angegeben. Der Versand des Steuerklärungsformulars für das Steuerjahr 2011 erfolgte seitens der Steuerverwaltung analog. Auch die Chargé-Mahnung für die Einreichung der Steuererklärung vom 7. März 2013 wurde an die C. AG gerichtet. Der Rekurrent macht nun geltend, er sei nie durch die C. AG vertreten worden, habe diese doch weder über ein Mandat noch eine Vollmacht verfügt. In diesem Zusammenhang reichte er eine Bestätigung derselben ein, in welcher diese am 2. April 2014 bescheinigt, sie habe nie irgendwelche Aufträge für den Pflichtigen ausgeführt. Ebenso habe sie nie eine vom

Rekurrenten unterzeichnete Vollmacht an die Steuerverwaltung gesandt, wonach die Steuerkorrespondenz seitens der Steuerverwaltung an die C. AG zu richten sei. Aus dieser, nachträglich erstellten Bestätigung, kann der Pflichtige nichts zu seinen Gunsten ableiten. Tatsache ist jedoch, dass den Akten keine Vollmacht zugunsten der besagten Treuhandgesellschaft zu entnehmen ist. Auch aus den vom Pflichtigen unterzeichneten Steuererklärungsformularen ergibt sich nichts anderes, auch wenn seitens der Steuerverwaltung im Adressfeld die C. AG eingesetzt wurde. Aufgrund der Unterzeichnung der Steuererklärung durch den Pflichtigen selbst sowie der Angabe seiner eigenen Telefonnummern ergibt sich vielmehr gerade das Gegenteil, nämlich dass der Pflichtige nicht vertreten war. Aufgrund der hiervoor zitierten Bundesgerichtspraxis ergibt sich dies im Übrigen auch aus der Eingabe vom 20. Dezember 2010, aus welcher sich gerade keine eindeutige Willensäußerung des Steuerpflichtigen auf Bevollmächtigung eines Dritten herleiten lässt. Einerseits verweist der Pflichtige nämlich darauf, dass sich die Treuhandgesellschaft in seiner Wohngemeinde F. befinde, wogegen die C. AG ihren Sitz in G. hat. Andererseits weist er darauf hin, dass man eine Treuhandfirma gefunden habe, welche die Zusammenarbeit in Zukunft stark vereinfachen und optimieren werde. Daraus kann, wenn überhaupt, geschlossen werden, dass die Treuhandgesellschaft die Steuererklärung erstellen wird. Ein Vertretungsverhältnis gegenüber der Steuerverwaltung kann daraus nicht abgeleitet werden. Aufgrund der nicht eindeutigen Willensäußerung des Pflichtigen in der vorgenannten Eingabe wäre die Steuerverwaltung, da sie etwas aus dem Vertretungsverhältnis zu ihren Gunsten ableiten will, gehalten gewesen nachzufragen bzw. hätte den Rekurrenten zur Einreichung einer Vollmacht anhalten müssen. Da sie das nicht getan hat, ist der Steuerverwaltung der Nachweis für das Vorliegen des Vertretungsverhältnisses nicht gelungen, so dass sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat. Die Eröffnung des Einsprache-Entscheidens an die Vertreterin war somit mangelhaft. Gestützt auf die zitierte Praxis hat dies zur Folge, dass der Fristenlauf nicht ausgelöst und der Entscheid demnach nicht in Rechtskraft erwachsen ist. Der Rekurs vom 18. Februar 2014 erfolgte somit rechtzeitig. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen damit erfüllt sind, ist auf denselben einzutreten.

4. Ist die Vorinstanz, wie im vorliegenden Fall, auf eine Einsprache nicht eingetreten, so hat das Steuergericht lediglich zu prüfen, ob dieser Nichteintretensentscheid zu Recht erfolgt ist. Deshalb hat das Gericht nur solche Rügen zu berücksichtigen, welche sich auf die Eintretensfrage beziehen. Ausgeschlossen von der richterlichen Prüfung bleiben somit sämtliche Rügen materiellrechtlicher Art. Kommt das Gericht zum Schluss, dass auf die

Einsprache hätte eingetreten werden müssen, so ist der Rekurs gutzuheissen und der Fall zur materiellen Beurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Andernfalls muss der Rekurs abgewiesen und der vorinstanzliche Entscheid bestätigt werden (vgl. statt vieler: Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 18. Januar 2008, 510 07 57, E. 2; Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt [RKE BS] Nr. 185/2001 vom 28. Februar 2002, E. 3b).

a) Gemäss § 122 Abs. 1 StG können der Steuerpflichtige und, bezüglich der Staats- und Gemeindesteuer die Gemeinden innert 30 Tagen nach der Eröffnung der Veranlagung bei der kantonalen Steuerverwaltung schriftlich Einsprache erheben. Wird innerhalb der gesetzlichen Frist keine Einsprache eingereicht, so erwächst die Veranlagungsverfügung in Rechtskraft und kann grundsätzlich nicht mehr mit ordentlichen Rechtsmitteln angefochten werden (Ziegler in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, § 122 N 18).

b) Mit Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2011 vom 22. August 2013 wurde der Pflichtige amtlich eingeschätzt. Wie der Einsprache-Entscheid, wurde auch die Veranlagung an die Vertreterin eröffnet, was, wie vorliegend dargetan, mangelhaft war. Dies hat zur Folge, dass der Fristenlauf auch hier nicht ausgelöst wurde, damit die Veranlagung ebenfalls nicht in Rechtskraft erwachsen und die Einreichung der Steuererklärung, welche bei der Steuerverwaltung am 24. Oktober 2013 einging und von derselben als Einsprache entgegengenommen wurde, rechtzeitig erfolgte. Da die in formeller Hinsicht an eine Einsprache zu stellenden Anforderungen erfüllt waren, hätte somit auf dieselbe eingetreten werden müssen.

Damit erweist sich der Rekurs als begründet und ist gutzuheissen.

5. Ausgangsgemäss sind dem Rekurrenten nach § 130 StG i.V.m. § 20 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) keine Verfahrenskosten aufzuerlegen.

Demgemäss wird erkannt:

- ://: 1. Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen.
2. Es werden keine Kosten erhoben. Der bereits bezahlte Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 800.-- wird dem Rekurrenten zurückerstattet.
3. Mitteilung an den Rekurrenten (1), die Gemeinde F. (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).

Steuergerichtspräsident:

Gerichtsschreiber:

C. Baader

D. Brügger